



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 4.4.19
Αριθμός απόφασης: 1140

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **12.12.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου επί της οδού, κατά της με αριθμό/18 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, καθώς και την από 27.11.18 έκθεση ελέγχου Εισοδήματος.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **12.12.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./18 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου

ύψους 10.480,05 €.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 27.11.18 έκθεσης ελέγχου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ σύμφωνα με την οποία «.....Ο παρόν έλεγχος διενεργείται κατόπιν της με αρ./23-01-2018 απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με την οποία αποφάσισε τα παρακάτω:

“Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 25.09.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του (ΑΦΜ) και την **ακύρωση** της υπ’ αριθμ. ειδοπ. (ΑΧΚ/....) Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 ως **τυπικώς πλημμελή** και όπως ο Προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής προβεί στις απαραίτητες ενέργειες, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης”.

.... Ο ελεγχόμενος υπέβαλε ηλεκτρονικά στις 15.07.2017 την υπ’ αριθμ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, στην οποία δήλωσε, μεταξύ άλλων, εισόδημα από μερίσματα (προ φόρου) αλλοδαπής προέλευσης (κωδ. 295) ποσού **69.867,00 €** και φόρο που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή από το ως άνω εισόδημα όπου έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα (κωδ. 683) ποσού **8.733,38 €**.

Κατόπιν, για να ολοκληρωθεί η εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης, ο ελεγχόμενος κλήθηκε να προσκομίσει στη Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ τα δικαιολογητικά αυτής εντός τριάντα (30) ημερών. Ο ελεγχόμενος τα προσκόμισε μέσω του λογιστή του στις 23.07.2017 και στις 25.07.2017 εκδόθηκε η υπ’ αριθμ. ειδοποίησης (Αριθμ. Χρημ. Καταλ.:/....) Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορ/κού έτους 2016, με την οποία δεν του αναγνωρίστηκε ο παρακρατηθείς φόρος ποσού 8.733,38 €.

Ο ελεγχόμενος με την με αρ. πρωτ./25-09-2017 ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Α) Παντελώς αναιτιολόγητη - κι ως εκ τούτου ακυρωτέα - η προσβαλλόμενη πράξη (εκκαθαριστικό), καθώς σύμφωνα με τα άρθρα 32 και 64 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) δεν υπάρχει σαφής, ειδική και επαρκής αιτιολογία βάσει της οποίας θα μπορούσε ο προσφεύγων να καταλάβει τον λόγο για τον οποίο δεν λήφθηκε υπόψιν από τη Δ.Ο.Υ. ο παρακρατηθείς φόρος.

Β) Παράνομη η άρνηση της Δ.Ο.Υ. να μην αναγνωρίσει προς πίστωση τον εταιρικό φόρο που κατέβαλε η διανέμουσα το μερίσμα Κυπριακή εταιρεία στην Κύπρο έναντι του οφειλόμενου για τα ίδια μερίσματα φόρου στην Ελλάδα, καθώς σύμφωνα με τη Σύμβαση περί Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Κύπρου προκύπτει ότι ο εταιρικός φόρος που κατεβλήθη στην Κύπρο από την κυπριακή εταιρεία «.....» στην οποία ο προσφεύγων είναι μοναδικός εταίρος έπρεπε να συμψηφιστεί με τον προκύπτοντα φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα για τα μερίσματα από την ως άνω εταιρεία.

.... Στην συνέχεια από τον έλεγχο της αριθμ./2017 αρχικής δήλωσης και της με α/α/2018 τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του παραπάνω ελεγχόμενου προέκυψαν τα παρακάτω:

Α) Στο φορολογικό έτος 2016 ο ελεγχόμενος δήλωσε εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης και συγκεκριμένα από την κυπριακή εταιρεία «.....» στην οποία είναι μέλος και μονοπρόσωπος εταίρος.

Β) Όπως προκύπτει από τη δήλωση αυτοφορολογίας εταιρειών που υπέβαλε η Κυπριακή εταιρεία με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Τ. :,

....., δηλώθηκε ως καθαρό κέρδος για το φορολογικό έτος 2016 ποσό των 69.867,00 €.

Επίσης από την προσκομισθείσα ως άνω βεβαίωση που μας προσκόμισε ο ελεγχόμενος, ο αναλογούν φόρος της παραπάνω εταιρείας ανέρχεται στο ποσό των 8.733,38 € (69.867,00 X 12,50%).

Γ) Η υπηρεσία μας ενημέρωσε τον ελεγχόμενο ότι ο παραπάνω φόρος ποσό **8.733,38 € είναι ο εταιρικός φόρος που αναλογεί στην παραπάνω κυπριακή εταιρεία και ως τούτου δεν μπορεί να συμψηφιστεί με τον φόρο του φυσικού προσώπου.**

Δ) Ο φορολογούμενος δεν συμμορφώθηκε με τις υποδείξεις της υπηρεσίας μας.

5.2.2

Επίσης με το με αρ. πρωτ. ΔΟΣ Α 1051902 ΕΞ 2016 /31-03-2016 έγγραφό της, «Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας-Κύπρου», η Διεύθυνση Οικονομικών Σχέσεων απαντώντας στο με ΑΠ ΔΕΑΦ Α 1032491 ΕΞ 2016/24-2-16 έγγραφο αποφαινεται ότι:

«Σύμφωνα με τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας και της αποτροπής της φοροδιαφυγής σε σχέση με τους φόρους εισοδήματος μεταξύ της Ελλάδας και της Κύπρου (Α.Ν. [573/1968](#) , Φ.Ε.Κ. 223/27-9-1968/τ. Α΄) και συγκεκριμένα το Άρθρο 9 αυτής, ορίζεται ότι μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρεία κάτοικο Κύπρου σε κάτοικο Ελλάδας μπορούν να φορολογηθούν στην Ελλάδα (παρ. 1).

Εντούτοις, αυτά τα μερίσματα μπορούν να φορολογηθούν στην Κύπρο, σύμφωνα με τη νομοθεσία της, αλλά ο φορολογικός συντελεστής που θα επιβληθεί με αυτό τον τρόπο δεν μπορεί να υπερβαίνει το 25% του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων. Η παράγραφος αυτή δεν επηρεάζει τη φορολογία της εταιρείας σε σχέση με τα κέρδη από τα οποία καταβάλλονται τα μερίσματα (παρ 2).

Ο όρος «μερίσματα» προσδιορίζεται στην παρ. 3 του εν λόγω Άρθρου. Ωστόσο, οι προαναφερόμενες διατάξεις δεν εφαρμόζονται εάν ο δικαιούχος των μερισμάτων, κάτοικος Ελλάδας, διατηρεί στην Κύπρο μόνιμη εγκατάσταση με την οποία ο κάτοχος των μετοχών, δυνάμει των οποίων καταβάλλονται τα μερίσματα, συνδέεται στενά. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται οι διατάξεις του Άρθρου 6 σχετικά με κέρδη επιχειρήσεων (παρ. 4).

Περαιτέρω, η αποφυγή της διπλής φορολογίας στις περιπτώσεις όπου και τα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη έχουν δικαίωμα φορολόγησης, επιτυγχάνεται σύμφωνα με το Άρθρο 21 της υπό εξέταση Σύμβασης.

Η παρ. 2 του εν λόγω Άρθρου ορίζει ότι, τηρουμένων των διατάξεων της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας σχετικά με την πίστωση φόρου που καταβάλλεται στην αλλοδαπή έναντι του ελληνικού φόρου, ο κυπριακός φόρος, που καταβάλλεται είτε άμεσα είτε έμμεσα δια παρακρατήσεως σε σχέση με εισόδημα που προέρχεται από πηγές εντός Κύπρου, θα παρέχεται ως πίστωση έναντι του Ελληνικού φόρου του καταβλητέου επί του εισοδήματος αυτού.

Εάν το εισόδημα αυτό είναι σύνηθες μέρισμα καταβαλλόμενο από εταιρεία κάτοικο Κύπρου, η πίστωση θα λαμβάνει υπόψη (πλέον του κυπριακού φόρου σε σχέση με το μέρισμα) τον κυπριακό φόρο τον καταβλητέο από την εταιρεία σε σχέση με τα κέρδη της. Εάν το εισόδημα αυτό είναι μέρισμα που καταβάλλεται σε προνομιούχες μετοχές και αντιπροσωπεύει και ένα μέρισμα με σταθερό συντελεστή και πρόσθετη συμμετοχή στα κέρδη, ο κυπριακός φόρος που καταβάλλεται

από την εταιρεία θα λαμβάνεται υπόψη κατά το μέρος που το μέρισμα υπερβαίνει τον σταθερό αυτό συντελεστή.

Σημειώνεται επίσης ότι, σύμφωνα με την παρ. 4 του ίδιου Άρθρου, ο όρος «καταβλητέος Κυπριακός φόρος» θεωρείται ότι περιλαμβάνει τον κυπριακό φόρο ο οποίος θα έπρεπε να παρακρατείται από οποιοδήποτε μέρισμα που καταβάλλεται από κέρδη που απαλλάσσονται ή εξαιρούνται από τον κυπριακό φόρο λόγω παροχής φορολογικών κινήτρων.

Κατόπιν των ανωτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας-Κύπρου, στην περίπτωση τακτικού μερίσματος, η πίστωση του καταβλητέου κυπριακού φόρου έναντι του ελληνικού φόρου ως προς το εισόδημα αυτό θα λαμβάνει υπόψη τον κυπριακό φόρο σε σχέση με το μέρισμα και τον κυπριακό φόρο που καταβάλλεται από την εταιρεία σε σχέση με τα κέρδη της, **τηρουμένων των διατάξεων της εσωτερικής μας νομοθεσίας περί πιστώσεως του φόρου αλλοδαπής**».

5.2.3

Ο έλεγχος λαμβάνοντας όλα τα ανωτέρω αποφαινεται ότι:

Με βάση τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας **δεν συμψηφίζεται ο εταιρικός φόρος αλλοδαπής εταιρείας** με το φόρο φυσικού προσώπου, φορολογικού κατοίκου Ελλάδος. ...

Συνεπώς με βάση όλα τα ανωτέρω ο έλεγχος αποφαινεται ότι:

Δεν δύναται να συμψηφιστεί **ο εταιρικός φόρος αλλοδαπής εταιρείας** με το φόρο φυσικού προσώπου, **φορολογικού κατοίκου Ελλάδος.** »

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, όσο και με τα με αρ. ΔΕΔΕΙ2016/6.3.19, ΔΕΔΕΙ2016/7.3.19 & ΔΕΔΕΙ2016/3.4.19 υπομνήματά του προς την Υπηρεσία μας, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενος ότι:

1. Σύμφωνα με τα άρθρα 9 και 21 της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Κύπρου τα μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρεία με κατοικία στην Κύπρο σε κάτοικο Ελλάδας μπορούν να φορολογηθούν και στην Ελλάδα και στην Κύπρο και η αποφυγή της διπλής φορολογίας επιτυγχάνεται με τη μέθοδο της πίστωσης φόρου, λαμβάνοντας υπόψη πλέον του κυπριακού φόρου στο μέρισμα και τον καταβληθέντα φόρο της εταιρείας επί των κερδών της. Οι εν λόγω κανόνες δικαίου είναι υπερνομοθετικής ισχύος.
2. Σύμφωνα με την αρ. Ε. 2018/28.1.19 Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ ο εταιρικός φόρος αλλοδαπής πιστώνεται έναντι του φόρου που αναλογεί στα μερίσματα που αποκτά φυσικό πρόσωπο φορολογικός κάτοικος Ελλάδας από αλλοδαπή εταιρεία και συνεπώς η αντίθετη θέση του έλεγχου είναι αβάσιμη. Έχουν προσκομιστεί όλα τα σχετικά δικαιολογητικά της εγκυκλίου. Τα δηλωθέντα κέρδη χρήσης της εταιρείας ήταν 69.867,00 €, ο καταβληθείς φόρος χρήσης επί των κερδών ήταν 8.733,38 €, τα έξοδα σύστασης και διατήρησης της εταιρείας ήταν 2.090,00 € και το ποσό του μεικτού μερίσματος ήταν 59.044,00 € (=69.867,00-8.733,38-2.090,00)

Επειδή, με το άρθρο 9 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

Πίστωση φόρου αλλοδαπής

«1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του

φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.»

Επειδή, με τις διατάξεις της **Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδος – Κύπρου**, που κυρώθηκε με τον **Α.Ν. 573/1968** ορίζεται ότι:

Άρθρο 9§§1,2

«1. Μερίσματα καταβαλλόμενα υπό εταιρείας κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών εις κάτοικον του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους δύνανται να φορολογηθούν εις το έτερον τούτο Κράτος.

2. Εν τούτοις, τοιαύτα μερίσματα δύνανται να φορολογηθούν εν τω Συμβαλλομένω Κράτει εν τω οποίω είναι κάτοικος η καταβάλλουσα τα μερίσματα εταιρεία, συμφώνως προς την νομοθεσίαν του κράτους τούτου, αλλά ο ούτως επιβαλλόμενος φορολογικός συντελεστής δέον να μη υπερβαίνει το 25% του ακαθαρίστου ποσού των μερισμάτων.»

Άρθρο 21§2

«Τηρουμένων των διατάξεων της Ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας εν σχέσει με την παρεχομένην έκπτωσην υπό μορφήν πιστώσεως έναντι του Ελληνικού φόρου, του καταβλητέου εις εδάφη εκτός της Ελλάδος φόρου, ο Κυπριακός φόρος ο καταβλητέος συμφώνως προς την φορολογικήν νομοθεσίαν της Κύπρου, είτε αμέσως είτε εμμέσως δια παρακρατήσεως, εν σχέσει προς εισόδημα προερχόμενον εκ πηγών εντός της Κύπρου, θα παρέχεται ως πίστωση έναντι του Ελληνικού φόρου του καταβλητέου επί του εισοδήματος τούτου. Εάν το εισόδημα τούτο είναι σύνηθες μέρισμα καταβαλλόμενον υπό Εταιρείας κατοίκου Κύπρου, η πίστωση θα λαμβάνη υπ' όψιν (πλέον του Κυπριακού φόρου εν σχέσει με το μέρισμα) τον Κυπριακών φόρον τον καταβλητέον υπό της εταιρείας εν σχέσει με τα κέρδη της και, εάν τούτο είναι μέρισμα καταβαλλόμενον εις προνομιούχους μετοχάς αντιπροσωπεύοντος αμφότερα, ήτοι μέρισμα εις σταθερόν συντελεστήν, εις το οποίον δικαιούνται αι μετοχαί και προσθέτον συμμετοχήν εις τα κέρδη, ο Κυπριακός φόρος, ούτω καταβλητέος υπό της εταιρείας, θα λαμβάνηται ομοίως υπχ όψιν καθ* ο μέρος το μέρισμα υπερβαίνει τον σταθερόν τούτον συντελεστήν.»

Επειδή, με το αριθ πρωτ. **ΔΟΣ Α 1051902 ΕΞ 2016/31-03-2016** έγγραφο της Δ.Ο.Σ. με θέμα «Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος – Κύπρου» διευκρινίζεται ότι:

«Σύμφωνα με τη Σύμβαση Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας και της αποτροπής της φοροδιαφυγής σε σχέση με τους φόρους εισοδήματος μεταξύ της Ελλάδας και της Κύπρου (Α.Ν. [573/1968](#), Φ.Ε.Κ. 223/27-9-1968/τ. Α') και συγκεκριμένα το [Άρθρο 9](#) αυτής, ορίζεται ότι μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρεία κάτοικο Κύπρου σε κάτοικο Ελλάδας μπορούν να φορολογηθούν στην Ελλάδα (παρ. 1). Εντούτοις, αυτά τα μερίσματα μπορούν να φορολογηθούν στην Κύπρο, σύμφωνα με τη νομοθεσία της, αλλά ο φορολογικός συντελεστής που θα επιβληθεί με αυτό τον τρόπο δεν μπορεί να υπερβαίνει το 25% του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων.

Η παράγραφος αυτή δεν επηρεάζει τη φορολογία της εταιρείας σε σχέση με τα κέρδη από τα οποία καταβάλλονται τα μερίσματα (παρ 2). Ο όρος «μερίσματα» προσδιορίζεται στην παρ. 3 του εν λόγω Άρθρου. Ωστόσο, οι προαναφερόμενες διατάξεις δεν εφαρμόζονται εάν ο δικαιούχος των μερισμάτων, κάτοικος Ελλάδας, διατηρεί στην Κύπρο μόνιμη εγκατάσταση με την οποία ο κάτοχος των μετοχών, δυνάμει των οποίων καταβάλλονται τα μερίσματα, συνδέεται στενά. Στην

περίπτωση αυτή εφαρμόζονται οι διατάξεις του Άρθρου 6 σχετικά με κέρδη επιχειρήσεων (παρ. 4).

Περαιτέρω, η αποφυγή της διπλής φορολογίας στις περιπτώσεις όπου και τα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη έχουν δικαίωμα φορολόγησης, επιτυγχάνεται σύμφωνα με το [Άρθρο 21](#) της υπό εξέταση Σύμβασης. Η παρ. 2 του εν λόγω Άρθρου ορίζει ότι, τηρουμένων των διατάξεων της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας σχετικά με την πίστωση φόρου που καταβάλλεται στην αλλοδαπή έναντι του ελληνικού φόρου, ο κυπριακός φόρος, που καταβάλλεται είτε άμεσα είτε έμμεσα δια παρακρατήσεως σε σχέση με εισόδημα που προέρχεται από πηγές εντός Κύπρου, θα παρέχεται ως πίστωση έναντι του Ελληνικού φόρου του καταβλητέου επί του εισοδήματος αυτού. Εάν το εισόδημα αυτό είναι σύνηθες μέρισμα καταβαλλόμενο από εταιρεία κάτοικο Κύπρου, η πίστωση θα λαμβάνει υπόψη (πλέον του κυπριακού φόρου σε σχέση με το μέρισμα) τον κυπριακό φόρο τον καταβλητέο από την εταιρεία σε σχέση με τα κέρδη της. Εάν το εισόδημα αυτό είναι μέρισμα που καταβάλλεται σε προνομιούχες μετοχές και αντιπροσωπεύει και ένα μέρισμα με σταθερό συντελεστή και πρόσθετη συμμετοχή στα κέρδη, ο κυπριακός φόρος που καταβάλλεται από την εταιρεία θα λαμβάνεται υπόψη κατά το μέρος που το μέρισμα υπερβαίνει τον σταθερό αυτό συντελεστή. Σημειώνεται επίσης ότι, σύμφωνα με την παρ. 4 του ίδιου Άρθρου, ο όρος «καταβλητέος Κυπριακός φόρος» θεωρείται ότι περιλαμβάνει τον κυπριακό φόρο ο οποίος θα έπρεπε να παρακρατείται από οποιοδήποτε μέρισμα που καταβάλλεται από κέρδη που απαλλάσσονται ή εξαιρούνται από τον κυπριακό φόρο λόγω παροχής φορολογικών κινήτρων.

Κατόπιν των ανωτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας-Κύπρου, στην περίπτωση τακτικού μερίσματος, η πίστωση του καταβλητέου κυπριακού φόρου έναντι του ελληνικού φόρου ως προς το εισόδημα αυτό θα λαμβάνει υπόψη τον κυπριακό φόρο σε σχέση με το μέρισμα και τον κυπριακό φόρο που καταβάλλεται από την εταιρεία σε σχέση με τα κέρδη της, τηρουμένων των διατάξεων της εσωτερικής μας νομοθεσίας περί πιστώσεως του φόρου αλλοδαπής (βλ. το ως άνω σχετικό έγγραφο).»

Επειδή, με τη αριθ. πρωτ. **Ε.2018 /28-01-2019** εγκύκλιο της Δ.Ο.Σ. και της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας ορίζεται ότι:

«Σε συνέχεια του υπ' αριθμ. [ΑΟΣ Α 1051902 ΕΞ 2016/31.3.2016](#) εγγράφου μας, αναφορικά με την φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα κατ' εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) Ελλάδας-Κύπρου και κατόπιν ερωτημάτων σχετικά με την εφαρμογή λοιπών ΣΑΔΦ που περιέχουν παρόμοιο όρο με τη ΣΑΔΦ Ελλάδας-Κύπρου για τη φορολογία μερισμάτων, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Από τον συνδυασμό των διατάξεων των ΣΑΔΦ αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων προκύπτει ότι το Κράτος κατοικίας του μετόχου επιτρέπεται να φορολογεί μερίσματα που προκύπτουν στο άλλο Κράτος, αλλά οφείλει να πιστώνει έναντι του δικού του φόρου επί των μερισμάτων αυτών τον φόρο που καταβλήθηκε στο Κράτος στο οποίο προκύπτουν τα μερίσματα βάσει του συντελεστή που καθορίζεται στις σχετικές διατάξεις της οικείας Σύμβασης αναφορικά με τη φορολογία μερισμάτων. Ωστόσο, ορισμένες Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας περιλαμβάνουν στο άρθρο περί εξάλειψης της διπλής φορολογίας διατάξεις σχετικά με την πίστωση και για τον εταιρικό φόρο που αναλογεί στο διανεμόμενο μέρισμα (υποκείμενο φόρο - underlying tax credit). Παρατίθενται ακολούθως οι εν λόγω Συμβάσεις μετά των σχετικών διατάξεων:

Κύπρος (αν. [573/1968](#), ΦΕΚ Α' 223)- άρθρο 21

«1. Οι νόμοι των Συμβαλλομένων Κρατών θα συνεχίσουν να έχουν εφαρμογή επί της φορολογίας του εισοδήματος του προκύπτοντος εις εκάτερον των Συμβαλλομένων Κρατών εκτός αντιθέτου ρητής προβλέψεως εν τη παρούση Συμβάσει. Οσάκις εισόδημά τι φορολογείται εις αμφοτέρα τα Συμβαλλόμενα Κράτη, η αποφυγή της διπλής φορολογίας θα επιτυγχάνεται συμφώνως προς τας διατάξεις των κατωτέρω παραγράφων του άρθρου τούτου.

2. Τηρουμένων των διατάξεων της Ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας εν σχέσει με την παρεχομένην έκπτωσιν υπό μορφήν πιστώσεως έναντι του Ελληνικού φόρου, του καταβλητέου εις εδάφη εκτός της Ελλάδος φόρου, ο Κυπριακός φόρος ο καταβλητέος συμφώνως προς την φορολογικήν νομοθεσίαν της Κύπρου, είτε αμέσως είτε εμμέσως δια παρακρατήσεως, εν σχέσει προς εισόδημα προερχόμενον εκ πηγών εντός της Κύπρου, θα παρέχεται ως πίστωσης έναντι του Ελληνικού φόρου του καταβλητέου επί του εισοδήματος τούτου. Εάν το εισόδημα τούτο είναι σύνηθες μέρισμα καταβαλλόμενον υπό Εταιρείας κατοίκου Κύπρου, η πίστωσης θα λαμβάνη υπ' όψιν (πλέον του Κυπριακού φόρου εν σχέσει με το μέρισμα) τον Κυπριακόν φόρον τον καταβλητέον υπό της εταιρείας εν σχέσει με τα κέρδη της, και, εάν τούτο είναι μέρισμα καταβαλλόμενον εις προνομιούχους μετοχάς αντιπροσωπεύοντος αμφοτέρα, ήτοι μέρισμα εις σταθερόν συντελεστήν, εις τον οποίον δικαιούνται αι μετοχαί και πρόσθετον συμμετοχήν εις τα κέρδη, ο Κυπριακός φόρος, ούτω καταβλητέος υπό της εταιρείας, θα λαμβάνηται ομοίως υπ' όψιν καθ' ο μέρος το μέρισμα υπερβαίνει τον σταθερόν τούτον συντελεστήν.»

ύμφωνα με το άρθρο 28 του Συντάγματος, οι διατάξεις των ΣΑΔΦ που έχουν κυρωθεί με νόμο υπερισχύουν των διατάξεων της εσωτερικής νομοθεσίας που τυχόν ρυθμίζουν το ίδιο θέμα και συνεπώς οι σχετικές διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας εφαρμόζονται για όσα θέματα δεν ρυθμίζονται ρητά από τις διατάξεις των ΣΑΔΦ.

Κατόπιν των ανωτέρω, για την εφαρμογή των διατάξεων των προαναφερθεισών ΣΑΔΦ, από τον φόρο που αναλογεί στα μερίσματα που αποκτά φυσικό πρόσωπο - φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, από αλλοδαπή εταιρία, πιστώνεται ο εταιρικός φόρος αλλοδαπής, ενώ για όσα θέματα δεν ρυθμίζονται ρητά από τις διατάξεις της Σύμβασης, εφαρμόζονται οι διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας και συγκεκριμένα ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος και ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας.

Για την διασφάλιση της ορθής εφαρμογής των όρων των ΣΑΔΦ που προαναφέρθηκαν, και προκειμένου για την αναγραφή στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Ε1) του ποσού του εταιρικού αλλοδαπού φόρου που αναλογεί στον μέτοχο και προκειμένου αυτός να πιστωθεί από αυτόν που αναλογεί στην Ελλάδα, απαιτείται υποχρεωτικά βεβαίωση από τη φορολογική αρχή των αντισυμβαλλομένων Κρατών που θα περιλαμβάνει σωρευτικά τα κάτωθι στοιχεία:

- Τα πλήρη στοιχεία του νομικού προσώπου που πραγματοποίησε την διανομή κερδών
- Πιστοποίηση ότι το συγκεκριμένο νομικό πρόσωπο είναι κάτοικος του αντισυμβαλλόμενου Κράτους για τις ανάγκες εφαρμογής της οικείας Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας
- Το ποσό του φόρου εισοδήματος που πλήρωσε συνολικά το νομικό πρόσωπο
- Το ποσοστό συμμετοχής του εν λόγω μετόχου (ή εταιρίου) - φυσικού προσώπου στο μετοχικό (ή εταιρικό) κεφάλαιο του νομικού προσώπου που έκανε την διανομή
- Το ύψος του μερίσματος που έλαβε το φυσικό πρόσωπο και ο εταιρικός φόρος που του αναλογεί

Εναλλακτικά γίνονται δεκτές και βεβαιώσεις λοιπών δημοσίων αρχών, εφόσον αποδεικνύουν τα

παραπάνω, ακόμα και συνδυαστικά. Δεν γίνονται αποδεκτές βεβαιώσεις που εκδίδει το ίδιο το νομικό πρόσωπο, ή άλλοι ιδιώτες (οι ορκωτοί ελεγκτές, οι λογιστές ή οι δικηγόροι).

Για την πληρέστερη κατανόηση της εφαρμογής των πιο πάνω διατάξεων, τίθενται τα παρακάτω παραδείγματα: ...

Για την εκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων παρελθόντων ετών που έχουν ήδη υποβληθεί, αλλά εκκρεμούν προς εκκαθάριση στις Δ.Ο.Υ. και εμπίπτουν στις περιπτώσεις της παρούσας, οι φορολογούμενοι οφείλουν να προσκομίζουν τα ανωτέρω προβλεπόμενα δικαιολογητικά εντός προθεσμίας δύο (2) μηνών από τη δημοσίευση της παρούσας. Οι εκκρεμείς δηλώσεις εκκαθαρίζονται από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. εντός προθεσμίας δύο (2) μηνών από την πάροδο της προθεσμίας προσκόμισης των δικαιολογητικών. Σε περίπτωση μη προσκόμισης των δικαιολογητικών εντός της δέμηνης προθεσμίας από τη δημοσίευση της παρούσας, οι δηλώσεις εκκαθαρίζονται από τις Δ.Ο.Υ., χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το ποσό που αναγράφτηκε προς πίστωση (κωδικοί 683-684).»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά στις 15.07.2017 την υπ' αριθμ. 156832 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, στην οποία δήλωσε, μεταξύ άλλων, εισόδημα από μερίσματα (προ φόρου) αλλοδαπής προέλευσης (κωδ. 295) ποσού 69.867,00 € και φόρο που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή από το ως άνω εισόδημα όπου έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα (κωδ. 683) ποσού 8.733,38 €.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με τα με αρ. ΔΕΔΕΙ2016/6.3.19, ΔΕΔΕΙ2016/7.3.19 & ΔΕΔΕΙ2016/3.4.19 υπομνήματά του προς την Υπηρεσία μας συνυπέβαλε τα παρακάτω δικαιολογητικά:

1. Το από 25.2.19 πιστοποιητικό του Υπουργείου Ενέργειας Εμπορίου και Βιομηχανίας της Κύπρου με το οποίο πιστοποιείται ότι μοναδικός μέτοχος της εταιρείας είναι ο προσφεύγων
2. Την από 20.2.19 βεβαίωση του Υπουργείου Οικονομικών της Κύπρου με την οποία βεβαιώνεται, μεταξύ άλλων, ότι η ανωτέρω εταιρεία με αριθμό φορολογικής ταυτότητας δήλωσε για το έτος 2016 φορολογητέο εισόδημα ύψους 69.867,00 € και κατέβαλε φόρο ύψους 8.733,88 €. Επιπλέον, προσκομίστηκε η από 14.3.19 βεβαίωση του Υπουργείου Οικονομικών της Κύπρου με την οποία βεβαιώνεται, μεταξύ άλλων, ότι η ανωτέρω εταιρεία δήλωσε για το έτος 2016 φορολογητέο εισόδημα ύψους 69.867,00 € και κατέβαλε φόρο ύψους 8.733,88 €, καθώς και ότι για το φορολογικό έτος 2016 δηλώθηκε αύξηση του λογιστικού κέρδους ύψους 59.044,00 €.
3. Το από 18.2.19 πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας του Υπουργείου Οικονομικών της Κύπρου με το οποίο πιστοποιείται ότι η ανωτέρω εταιρεία είναι εγγεγραμμένη στην Κύπρο σύμφωνα με την Κυπριακή νομοθεσία από τις 22.12.15 και έχει μόνιμη διαμονή στην Κύπρο. Το συνολικό ποσό εισοδήματός της φορολογείται στην Κύπρο.
4. Το από 22.12.15 πιστοποιητικό του εφόρου εταιρειών της Κυπριακής Δημοκρατίας περί σύστασης της υπό κρίση εταιρείας στις 22.12.15 με βάση τον Περί Εταιρειών Νόμο, Κεφ. 113, ως Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης.
5. Το από 22.12.15 πιστοποιητικό του Υπουργείου Ενέργειας Εμπορίου και Βιομηχανίας της Κύπρου με το οποίο πιστοποιείται ότι η έδρα της ως άνω εταιρείας είναι στην Οδό

6. Την από 29.1.19 δήλωση - κατάσταση παρακρατήσεων έκτακτης αμυντικής εισφοράς από μερίσματα της ως άνω εταιρείας με αριθμό φορολογικής ταυτότητας στο τμήμα Εσωτερικών Προσόδων του Υπουργείου Οικονομικών της Κύπρου που παρελήφθη από το τμήμα Φορολογίας στις 4.2.19, βάσει της οποίας τα συνολικά κέρδη έτους 2016 ήταν ύψους 59.044,00 € και το συνολικό ποσό μεικτού μερίσματος ύψους 59.044,00 €. Ποσό μεικτού μερίσματος ύψους 59.044,00 € (ήτοι ολόκληρο το ποσό αυτού) αφορούσε τον προσφεύγοντα, για τον οποίο δεν έγινε παρακράτηση έκτακτης αμυντικής εισφοράς από μερίσματα.
7. Το αρ. / / Invoice της για την σχετικά με '.....' με Taxable Value ύψους 2.090,00 €, και Subtotal without VAT 1.118,26 € και Subtotal not subject to VAT 971.74 € (=2.090,00 €).

Επειδή, προσκομίστηκαν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά της αρ. Ε. 2018/28.1.19 Εγκυκλίου της ΑΑΔΕ προκειμένου για την αναγραφή στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων Ε1 του προσφεύγοντος του ποσού του εταιρικού αλλοδαπού φόρου που του αναλογεί ως μετόχου και προκειμένου αυτός να πιστωθεί από αυτόν που αναλογεί στην Ελλάδα, και συνεπώς η προσφυγή του προσφεύγοντος πρέπει να γίνει δεκτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **12.12.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Φορολογικό Έτος 2016

Διαφορά φόρου	0,00 €
Συνολικό ποσό	0,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.